GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35813C
Inscrit le 6 février 2015

Audience publique du 25 juin 2015

Appel formé par
Monsieur ... ..., …,
contre un jugement
du tribunal administratif du 29 décembre 2014 (n° 33874 du rôle)
ayant statué sur son recours dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35813C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 6 février 2015 par Maître Nicolas DECKER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., demeurant à L-…, dirigé contre le jugement du 29 décembre 2014 (n° 33874 du rôle) par lequel le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg a rejeté comme non fondé son recours non autrement désigné à l'encontre de la décision n° C 18684 du directeur de l'administration des Contributions directes prise le 14 octobre 2013 et portant rejet de sa réclamation introduite le 5 juin 2013 à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années d'imposition 2010 et 2011, émis le 27 mars 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 25 février 2015 ;

Vu le mémoire en réplique, désigné de « *mémoire en duplique* », déposé au greffe de la Cour administrative le 24 mars 2015 par Maître Nicolas DECKER au nom de l'appelant ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nicolas DECKER et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 mai 2015.

Le 27 mars 2013, le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ... ..., enseignant en électrotechnique, électronique et informatique au Lycée ... à ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années d'imposition 2010 et 2011. En ce qui concerne l'année 2010, le bureau d'imposition refusa la déduction en tant

que frais d'obtention en relation avec son occupation salariée des frais d'acquisition de matériel informatique (hardware, software, toner et abonnement ADSL) et de la cotisation ULC, pour un montant total de 650,59 euros, au motif que ces frais constituent des dépenses privées non déductibles suivant l'article 12 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR). Pour le même motif, le bureau d'imposition refusa également, au titre de l'année d'imposition 2011, la déduction en tant que frais d'obtention des dépenses relatives à l'acquisition d'un nouvel ordinateur (hardware, software, toner et abonnement ADSL) d'un montant total de 1.327,91 euros.

Par un courrier du 2 juin 2013, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre desdits bulletins de l'impôt sur le revenu, par laquelle il sollicitait la prise en compte, à titre de frais d'obtention, pour l'année 2010, de frais relatifs à l'acquisition de matériel informatique, ainsi que de frais d'abonnement au réseau internet et, pour l'année 2011, de dépenses d'amortissement d'un ordinateur, de frais relatifs à l'acquisition de matériel informatique, ainsi que des frais d'abonnement au réseau internet.

Par une décision du 14 octobre 2013, numéro C 18684 du rôle, le directeur déclara cette réclamation comme étant non fondée, au terme de la motivation libellée comme suit :

« (…) *In Erwägung, dass der Reklamant Werbungskosten, für das Steuerjahr 2010 in einer Gesamthöhe von 2.690,68 Euro und für das Steuerjahr 2011 in einer Gesamthöhe von 3.192,98 Euro bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit geltend machte;*

In Erwägung, dass das Steueramt für das Steuerjahr 2010 einen Gesamtbetrag von 1.991,29 Euro und für das Steuerjahr 2011 einen Gesamtbetrag von 1.818,55 Euro als Werbungskosten anerkannte;

Betreffend die Kosten eines Computers und des entsprechendes Zubehörs

In Erwägung, dass Ausgaben für Arbeitsmaterialien und -geräte den allgemeinen Regeln unterliegen, nach welchen einerseits Werbungskosten, andererseits Privataufwendungen voneinander zu trennen sind, so wie es sich aus den Artikeln 105 Abschnitt und 12 n° 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R) ergibt (siehe auch: Rundschreiben L.I.R. 105/2 des Steuerdirektors vom 16. März 1998);

dass besagte Regeln klarstellen, dass die in Frage kommenden Ausgaben nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie ausschließlich oder so gut wie ausschließlich, zumindest aber zu über 90 Prozent der beruflichen Tätigkeit dienen, wobei in diesem Falle die gesamte Ausgabe abzuziehen wäre;

In Erwägung allerdings, dass im Falle wo diese Ausgaben einer sowohl beruflichen wie auch einer privaten Nutzung dienen, sodann eine Aufteilung der Ausgaben in einen nicht abzugsfähigen Anteil, im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung, und einen abzugsfähigen Anteil für Werbungskosten in der Regel nicht in Frage kommt, es sei denn völlig ausnahmsweise und nur dann, wenn wirklich objektive Kriterien eine leichte und einwandfreie Trennung der Ausgaben ermöglichen würden;

In Erwägung aber, dass wenn keinerlei Möglichkeit einer leichten und einwandfreien Trennung gegeben ist, Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut, das im Rahmen der privaten Lebensführung genutzt wird, nicht auf dem Wege einer oberflächlichen Schätzung aufgeteilt werden können in einerseits nicht abzugsfähige Privatausgaben und andererseits

Werbungskosten, woraus folgt, dass in einem solchen Falle die gesamte Aufwendung nicht abzuziehen ist;

In Erwägung, dass die Cour administrative in ihrem Urteil vom 11. Februar 2010, Nr. 25877C, die Kriterien zur Anerkennung der beruflichen Nutzung von EDV Material zurückbehielt; dass demzufolge prinzipiell festgehalten wurde, „dass anerkanntermaßen keine Anerkennung aufgrund allgemeiner Behauptungen des Steuerpflichtigen erfolgen kann sondern diese Anerkennung entscheidend beeinflusst bleibt durch die konkreten Aktivitäten des Steuerpflichtigen, so im vorliegenden Fall die Art und Modalitäten des Unterrichts, sowie durch Vorlage präziser und übereinstimmender Elemente welche die ausschließliche oder quasi ausschließliche berufliche Nutzung des EDV Materials untermauern";

In Erwägung, dass der Steuerpflichtige nicht von seiner Pflicht entbunden wird, die Belege einer ausschließlichen beruflichen Nutzung des EDV Materials vorzulegen und sich demnach nicht mit einer einfachen Behauptung begnügen kann, dass das strittige Material ausschließlich der beruflichen Tätigkeit diene; dass er dementsprechend Elemente vorlegen muss, soweit es zumutbar ist, welche seine Behauptungen stützen (TA n° 25656 vom 1.03.2010, TA n° 24733 vom 22.07.2009);

In Erwägung, dass somit das prinzipielle Aufteilungsverbot voll und ganz zum Tragen kommt und verwehrt, sowohl den Computer als Arbeitsinstrument im Sinne von Artikel 105 L.I.R. anzuerkennen, als auch demzufolge die Anschaffungskosten des Geräts und seiner Zubehörteile, sei es Hardware oder Software, jedenfalls in jedem Falle wo der Steuerpflichtige nicht belegt, inwiefern die Benutzung ausschließlich beruflichen Zwecken dient, in anderen Worten die Privatnutzung unter 10 Prozent verbleibt, unbeschadet eines eventuellen Abzugs spezifisch beruflicher Programme (TA vom 22.07.2009 N° 24733);

In Erwägung, dass der Gesetzgeber durch die Einführung des Artikels 12 L.I.R. den Schwierigkeiten der fälligen Beweiskraft im Falle einer Aufteilung Einhalt gebieten wollte; dass die Aufteilung nur dann ausnahmsweise zum Tragen kommt, wenn sie nicht auf oberflächlichen Schätzungen beruht sondern nur nach objektiven und nachvollziehbaren Kriterien in einen beruflichen und einen privaten Nutzungsanteil aufgeteilt werden kann (Jurisprudenz: C 5951 vom 17.11.1982);

In Erwägung, dass der Reklamant im Laufe des gegenwärtigen Verfahrens Angaben zur ausschließlich beruflichen Nutzung vorlegte indem er eine ganze Reihe von installierten Programmen aufzählte, welche direkt mit der Ausübung seiner Tätigkeit als Fachlehrer in der Elektrotechnik und in der Informatik zu tun hätten;

In Erwägung, dass der Reklamant durch ein Schreiben des Steuerdirektors vom 23. Juli 2013 aufgefordert wurde, die Rechnungen der erwähnten Programme vorzulegen; dass der Reklamant diesbezüglich mit einem Schreiben vom 25. Juli 2013 antwortete es sei ihm nicht möglich, diese Rechnungen vorzulegen „weil diese fast alle aus der Schule sind" da er für den Unterhalt und die ordnungsgemäße Funktion von 62 Computern in der Schule verantwortlich sei und er demzufolge „den Zugang zur Software welche auf den Rechnern installiert ist" hat;

In Erwägung, dass der Reklamant seine Behauptung, dass er für 62 Computer der Schule verantwortlich sei, durch keine weiteren Belege untermauert; dass es in der Regel üblich ist, dass der Unterhalt durch einen Administrator von 62 Computern, seien sie vernetzt oder Einzelstationen, vor Ort, also in der Schule erfolgt; dass ein Administrator normalerweise einen identischen Computer (identische Hardware und Konfiguration)

zwecks Ausübung seiner Tätigkeit benutzt; dass es ebenfalls nicht unüblich ist, dass dem Administrator für diesen Zweck ein Computer vor Ort zur Verfügung steht oder er zumindest im Falle einer Sammelbestellung für die Schule einen identischen Computer für seinen Gebrauch mitbestellt;

In Erwägung, dass der Reklamant angibt, im strittigen Jahr 2011 einen neuen Computer erworben zu haben, wobei es sich um einen Medion MD 8828 Intel Core 2 Duo E6750 2,66 GHz 4GB RAM handelt welcher zusätzlich mit einer externen Festplatte HDD 2Go mit 250GB, einem Drucker Office Jet Pro 8500A Plus Drucker-Scanner der Marke HP sowie einem 19-Zoll LCD Bildschirm MD7212AT der Marke Medion verbunden ist;

In Erwägung, dass die Ermittlung in der Streitsache ergeben hat, dass dieses Computermodell bereits 2007 auf den Markt kam und somit nicht mehr im strittigen Jahr auf dem aktuellsten technischen Stand war; dass jedoch bei der Anschaffung eines neuen Computers, zumal von einem Administrator, eine oberste Priorität die aktuellste Technik darstellt, wissend, dass ein Computer bereits nach weniger als 3 Jahren in Fachkreisen als veraltet angesehen wird; dass demzufolge davon ausgegangen werden kann, dass diese Anschaffung nicht in direktem Zusammenhang mit der Wartung, dem Unterhalt und der ordnungsgemäßen Funktion der Schulcomputer stand, welche mit Sicherheit nicht von der Marke Medion stammen;

In zusätzlicher Erwägung, dass das strittige Modell bereits über ein Blue-Ray Laufwerk verfügt welches bis dato ausschließlich der Wiedergabe von hochauflösenden Filmen in HD-Qualität dient; dass ebenfalls ein eingebauter TV-Tuner vorhanden ist für den Empfang der gängigen Standards DVB-T1 (digitales Antennenfernsehen), DVB-S (digitaler Satellitenempfang) und Analog-TV, unterstützt durch einen HD-Audio 8-Kanal Ausgang;

In Erwägung, dass der Reklamant ausdrücklich in seiner Rechtsmittelschrift angibt, er habe kein Spiel auf seinem Computer installiert; dass dem jedoch entgegenzusetzen ist, dass im Betriebssystem bereits Spiele vorinstalliert sind und es heutzutage ohne Weiteres möglich ist, Online-Spiele über Internet zu betreiben ohne vorherige Installation auf dem Computer;

In Erwägung, dass der angegebene Drucker ein Multifunktionsgerät ist, welches nicht ausschließlich dem Drucken dient sowie auch keinen Ausdruck größer als das Format DIN A4 zulässt; dass er darüber hinaus als Scanner, Kopierer, Fotodrucker und Fax eingesetzt werden kann sowie über W-LAN respektive ePrint auch von im Hause befindlichen anderen Geräten (Computer, Smartphone, Tablet, Pad usw.) angesteuert werden kann; dass demnach eine ausschließlich berufliche Nutzung auszuschließen ist;

In schlussfolgernder Erwägung, dass die Kosten des strittigen Multimediacomputers samt LCD-Schirm und Festplatte sowie des Multifunktionsdruckers als auch insgesamt die Kosten betreffend Computer und des entsprechenden Zubehörs für die strittigen Jahre als Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit auszuschließen sind;

<u>Betreffend die Kosten des Telefonanschlusses</u>

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer zusätzlich Werbungskosten für das Abonnement des ADSL Anschlusses bei der Luxemburger Post geltend macht;

In Erwägung, dass im Allgemeinen die Kosten für Telefon und Internet aufgrund von Artikel 12 Abs. 1 L.I.R. Ausgaben darstellen, welche für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendet werden und nicht von den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen; dass der Reklamant keine detaillierten Angaben der tatsächlichen Nutzung (Anzahl der getätigten Anrufe oder Benutzung beruflicher Natur sowie den entsprechenden Kosten) vorlegt; dass demzufolge keine Aufteilung nach objektiven und nachvollziehbaren Kriterien vorgenommen werden kann und somit diese Kosten als Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit auszuschließen sind; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 janvier 2014, Monsieur ... introduisit un recours non autrement spécifié à l'encontre de la décision directoriale précitée du 14 octobre 2013.

A l'appui de son recours, il expliqua qu'il serait enseignant en électrotechnique, électronique et informatique au Lycée ... et qu'il lui serait impossible de préparer ses cours à domicile ou de recevoir des courriels de la part de ses élèves sans disposer des moyens de support électroniques nécessaires, à savoir un ordinateur sur lequel seraient installés des logiciels scolaires, des accessoires informatiques et un abonnement au réseau internet. Il précisa, d'une part, qu'il aurait acquis un deuxième ordinateur à des fins purement privées et, d'autre part, qu'il n'aurait pas entendu faire valoir ses frais de raccordement au réseau téléphonique comme frais d'obtention au titre des années 2010 et 2011, mais uniquement ses frais d'abonnement au réseau internet, en soulignant que son modem ne disposerait pas d'un accès à internet sans fil, de sorte que les membres de sa famille n'auraient pas accès au réseau internet par le biais de ce modem.

Dans son jugement du 29 décembre 2014, le tribunal considéra que Monsieur ... avait entendu introduire le recours prévu par la loi, à savoir un recours en réformation. Au fond, il rejeta le recours en réformation comme étant non fondé, tout en condamnant le demandeur aux frais de l'instance.

Pour ce faire, le tribunal rappela tout d'abord qu'en vertu des articles 105 et 12 LIR, la déduction comme frais d'obtention de dépenses servant à la fois à des fins privées et à des fins professionnelles est interdite, mais que ces dispositions ne s'opposent pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement de la vie privée selon des critères objectifs. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la part professionnelle ne soit pas d'importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention et, dans ce cas, elles sont intégralement déductibles conformément à l'article 105 LIR.

Il rappela également l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives aux termes duquel la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable et que partant il incombait en l'espèce au demandeur d'établir que les frais dont il faisait état répondent aux conditions imposées afin d'être admis comme frais d'obtention.

Sur ce, le tribunal admit que si, en vertu des dispositions du paragraphe 171 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »*, le

contribuable a l’obligation d’établir l’exactitude de sa déclaration d’impôt en cas de doute émis par le bureau en vertu du paragraphe 205 AO, il n’en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO précité, être exigée par le bureau d’imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable.

Concernant la prise en compte des frais relatifs à l’acquisition de matériel informatique en tant que frais d’obtention, le tribunal rappela, en se référant à un arrêt de la Cour administrative du 11 février 2009 (n° 25877C du rôle), que la reconnaissance de l’utilisation professionnelle de matériel informatique est conditionnée par l’activité concrète du contribuable, en l’occurrence la nature et les modalités de l’enseignement dispensé, et par la présentation d’éléments précis et concordants qui démontrent la nécessité de l’utilisation professionnelle du matériel informatique et l’affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins.

En ce qui concerne plus précisément les frais mis en compte par Monsieur ... au titre des années d’imposition 2010 et 2011 que le directeur a refusé de prendre en compte comme frais d’obtention déductibles, à savoir des frais d’acquisition d’un disque dur externe, de mémoire vive supplémentaire, ainsi que de cartouches d’imprimantes pour l’année 2010, et des frais d’acquisition de mémoire vive supplémentaire, d’un disque dur, d’une souris pour son ordinateur de travail, ainsi que d’un logiciel informatique pour l’année 2011, le tribunal releva que le demandeur n’avait fourni une quelconque explication, voire un quelconque document probant qui aurait pu démontrer que le matériel informatique litigieux était utilisé exclusivement ou quasi exclusivement à titre professionnel, jugeant la simple affirmation du demandeur insuffisante à cet égard et constatant que les pièces fournies se rapportaient uniquement aux frais d’acquisition d’un ordinateur en 2011 et aux frais d’abonnement au réseau internet. Le tribunal en conclut que c’était à juste titre que le directeur avait refusé, pour les années en question, la déduction des frais d’acquisition de matériel informatique comme frais d’obtention déductibles au sens de l’article 105 LIR. Quant à la demande d’amortissement des frais d’acquisition d’un nouvel ordinateur acquis en 2011, le tribunal releva que le demandeur disposait à son travail d’un nombre important d’ordinateurs pourvus des logiciels informatiques nécessaires pour la tenue et la préparation des cours assurés par lui et qu’en l’absence d’éléments établissant l’impossibilité pour ce dernier d’y accéder, il retint que le demandeur n’avait pas fourni des éléments précis et concordants qui établiraient la nécessité, pour lui, de disposer d’un ordinateur à son domicile pour des raisons professionnelles exclusives ou quasi exclusives. Le tribunal arriva finalement à la conclusion que les frais d’acquisition du prédit ordinateur étaient à qualifier de dépenses privées présentant éventuellement un intérêt pour l’activité professionnelle du contribuable, mais qui étaient essentiellement motivées par des considérations de confort personnel, en l’occurrence le fait de pouvoir travailler, en dehors de ses heures de cours, non pas sur son lieu de travail, mais à partir de son domicile. Il adopta la même conclusion en ce qui concerne le refus de la déduction des frais d’abonnement à internet pour les années 2010 et 2011.

Par requête d’appel déposée au greffe de la Cour administrative le 6 février 2015, Monsieur ... a régulièrement relevé appel de ce jugement.

A l’appui de son appel, il reproche aux premiers juges d’avoir confirmé la décision directoriale en ce qu’elle n’a pas admis la déductibilité des frais d’équipement informatique d’un montant de 600,59 euros au titre de l’année d’imposition 2010 et d’un montant de 1.327,91 euros au titre de l’année d’imposition 2011, deux postes de frais qu’il entend faire valoir comme frais d’obtention en relation avec l’exercice de son activité salariée d’enseignant en électrotechnique, électronique et informatique.

Si l’appelant admet, en se référant aux articles 105 (1) et 12 LIR, que la déduction des dépenses mixtes qui se rapportent à la fois à la vie privée et à l’activité professionnelle n’est pas admise, il soutient toutefois que la déduction intégrale des dépenses serait admise lorsque les motifs professionnels sont largement prépondérants par rapport aux motifs privés. Il considère qu’il appartient au contribuable de prouver qu’il utilise son ordinateur à des fins presque exclusivement professionnelles. Il invoque dans ce contexte la circulaire LIR n° 105/2 du 16 mars 1998, d’après laquelle le prix d’acquisition, la puissance, le software utilisé et l’applicabilité de l’ordinateur dans le cadre de la profession constitueraient des critères d’appréciation valables. Il fournit des précisions quant aux dépenses de matériel informatique dont la déduction comme frais d’obtention au titre des années d’imposition 2010 et 2011 est sollicitée par lui. Il explique ainsi qu’il aurait augmenté en 2010 la puissance de son ordinateur vieillissant de la marque MEDION, acheté en 2007, dont les frais d’amortissement auraient été pourtant acceptés en 2007 par le bureau d’imposition. En 2011, il aurait remplacé son ordinateur de travail MEDION par un ordinateur de la marque APPLE, modèle MACBOOK PRO, dont il réclame la déduction d’une annuité d’amortissement d’un tiers du prix d’acquisition au titre de l’année 2011. En ce qui concerne les frais de connexion au réseau internet non admis en déduction par le directeur, il insiste sur la nécessité de disposer d’un accès au réseau internet pour pouvoir accéder aux systèmes intranet du ministère de l’Education nationale et pour pouvoir communiquer avec ses collègues, la direction du lycée, les commissions d’examen, le SPOS et les élèves, ainsi que pour obtenir communication des plannings horaires via le système myschool.lu et pour inscrire via internet les notes des élèves. Il souligne qu’en tant que maître de l’enseignement technique en charge de l’enseignement de la technique électrique et de l’informatique, l’ordinateur représenterait pour lui un outil de travail indispensable. En ce qui concerne les frais de matériel informatique déclarés au titre de l’année 2011, l’appelant explique que sur son ordinateur de travail, installé dans son cabinet de travail à domicile, il aurait installé des logiciels en relation directe avec sa profession et affirme qu’aucun jeu ne serait installé sur cet ordinateur et qu’il serait le seul à l’utiliser, alors que les autres membres de sa famille utiliseraient soit son ordinateur privé, soit leur propre ordinateur. Il précise encore qu’il utiliserait son ordinateur de travail pendant 25 heures par semaine et ce uniquement à des fins professionnelles. Il estime par conséquent avoir satisfait aux obligations que lui impose le paragraphe 171 AO. Comme il utiliserait son ordinateur exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, les frais d’achat des accessoires devraient être déductibles à 100 %, l’interdiction de la ventilation telle que prévue par l’article 12 LIR ne trouvant pas application dans son chef.

L’Etat rétorque que l’appelant resterait en défaut de rapporter la preuve de l’usage de son ordinateur dans un intérêt professionnel exclusif, de son caractère indispensable pour sa profession et du défaut de l’employeur de mettre à sa disposition du matériel suffisant. Il n’aurait pas non plus rapporté la preuve d’une utilisation exclusive ou quasi exclusive du matériel accessoire litigieux, à savoir le hardware, le software et les toners, ni la preuve qu’il n’en aurait pas fait usage dans sa vie privée. Il n’aurait pas non plus apporté la preuve de la réalité des dépenses invoquées au titre des années 2010 et 2011 dans leur intégralité en versant toutes les factures afférentes. Quant aux frais d’abonnement au réseau internet, le délégué du gouvernement fait encore valoir que l’appelant n’aurait pas fourni de pièce qui permettrait d’établir ces dépenses de manière précise, ni n’aurait-il prouvé l’utilisation exclusive ou quasi exclusive de la connexion internet, alors que pareille connexion permettrait d’utiliser une ligne téléphonique et pourrait être utilisée à des fins privées.

L’appelant insiste, en termes de réplique, sur l’exigence posée en vue d’établir l’usage professionnel exclusif sinon quasi exclusif de son ordinateur et de ses accessoires. Il résulterait de la circulaire LIR n° 105/2 du 16 mars 1998 que le software utilisé serait l’un

des critères d'appréciation de cet usage professionnel. Or, tous les logiciels installés sur son ordinateur de travail seraient destinés exclusivement à un usage professionnel, son employeur certifiant d'ailleurs qu'il utiliserait des programmes informatiques spécialisés, lesquels ne seraient pas mis à sa disposition par son employeur. Certains de ces logiciels auraient trait au domaine des connexions électriques et électroniques qu'il traiterait dans les classes du Lycée .... Il rencontre l'argument de l'Etat d'une disponibilité d'ordinateurs au sein dudit lycée, en précisant que les ordinateurs installés dans l'enceinte du lycée seraient utilisés en journée par les élèves, de sorte qu'en dehors des cours, il n'y aurait pas accès pour préparer ses cours, d'autant plus que le lycée serait fermé le soir ainsi que les samedi et dimanche. Il précise encore que son ordinateur de travail serait connecté à un router ZYXEL, lequel ne disposerait ni de Wi-fi, ni de WLAN, empêchant ainsi les autres membres de sa famille de se connecter à internet par ce biais. Concernant les frais d'abonnement au réseau internet, il insiste sur le fait que pour accéder aux systèmes intranet du ministère de l'Education nationale, il serait obligé d'avoir une connexion à internet. Or, les opérateurs ne mettraient pas à la disposition de leurs clients uniquement une connexion au réseau internet, mais celle-ci comprendrait également une ligne téléphonique.

C'est à bon escient que les premiers juges ont cadré juridiquement le litige dont ils étaient appelés à connaître par rapport à l'article 105 LIR disposant que *« sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (…) »*, et à l'article 12 n° 1 LIR au titre duquel « (…) *ne sont déductibles (…) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

L'article 12 n° 1 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité. Si cette disposition de la loi interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable, pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement de la partie privée. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR.

Ces principes doivent trouver application notamment en ce qui concerne des dépenses pour l'acquisition de matériel informatique, de manière qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf si ces biens servent à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus.

En l'espèce, Monsieur ... fait valoir, à titre de frais d'obtention en relation avec son occupation salariée en tant qu'enseignant au Lycée ... dans les domaines de l'électrotechnique, de l'électronique et de l'informatique pour l'année 2010, des frais d'un montant total de 600,59 euros relatifs à l'acquisition d'un disque dur externe, de mémoire vive supplémentaire, de cartouches d'imprimante ainsi que les frais de connexion ADSL et, pour l'année 2011, des frais d'un montant total de 1.327,91 euros relatifs à l'acquisition d'un nouvel ordinateur et les frais de connexion ADSL, ainsi que des frais d'acquisition de mémoire vive supplémentaire, d'un disque dur, d'une souris d'ordinateur, d'une clé mémoire USB et d'un logiciel informatique, dont il produit les factures d'achat afférentes, à l'exception de celle pour l'achat d'un disque dur externe de 79,90 euros.

En ce qui concerne la preuve à rapporter par le contribuable dans ce contexte, la Cour rejoint le tribunal en ce qu'il a estimé que, s'il est exact que la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives et qu'en vertu des dispositions du paragraphe 171 AO le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau d'imposition conformément au paragraphe 205 AO, il n'en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du paragraphe 171 AO, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») et que le contribuable doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre l'autorité compétente de ses affirmations.

La Cour, à la différence des premiers juges, considère toutefois comme plausibles les explications détaillées de Monsieur ..., tant sur la nécessité et l'intérêt de l'utilisation d'un ordinateur dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle d'enseignant en électrotechnique, électronique et informatique que sur la manière dont cet équipement informatique est utilisé à des fins professionnelles et ceci de façon exclusive au vu des tâches professionnelles incombant à un enseignant dans ce domaine, telles la préparation des cours et devoirs en classe et les notations et évaluations des élèves, au-delà des tâches spécifiques d'administrateur d'un parc de 62 ordinateurs au Lycée .... La Cour estime par ailleurs que ces mêmes explications sont de nature à corroborer l'affirmation de l'appelant quant à une utilisation professionnelle exclusive ou quasi exclusive de l'équipement informatique au vu de la multitude des tâches professionnelles accomplies à partir de cet ordinateur et de la déclaration de Monsieur ... qu'il disposait d'un autre ordinateur utilisé à des fins privées, du moins pour ce qui est de l'année 2011, tel que cela est confirmé par la facture d'achat du 30 décembre 2010 d'un lap-top de la marque SONY. Quant aux frais de connexion ADSL dont la déduction comme frais d'obtention au titre des deux années est sollicitée, l'appelant a expliqué de manière plausible et convaincante les raisons pour lesquelles il a besoin d'une connexion à internet et qu'il est le seul à y avoir accès, à l'exclusion des autres membres de sa famille.

En présence de ces éléments, la Cour considère que l'Etat ne saurait se retrancher derrière le simple constat de l'absence d'une preuve circonstanciée de ce que l'utilisation du matériel informatique en cause n'est pas en partie privée sans rencontrer concrètement et utilement les déclarations de Monsieur ..., étant donné qu'une telle exigence reviendrait à imposer au contribuable une charge de preuve négative qui dépasse ce qui peut être considéré comme raisonnable au regard du paragraphe 171 AO.

C’est dès lors à tort que le tribunal a décidé que Monsieur ... n’avait pas établi un usage professionnel exclusif, sinon quasi exclusif du matériel informatique par lui acquis respectivement en 2010 et 2011, une utilisation partielle privée d’une importance suffisante pour imprimer à l’acquisition de ce matériel informatique un caractère mixte ne se dégageant pas des éléments en cause, de manière que les frais d’acquisition de ce matériel tout comme les frais de connexion au réseau internet doivent être qualifiés comme frais d’obtention dans leur intégralité.

Par voie de conséquence, l’appel est d’ores et déjà à déclarer fondé en ce qu’il tend à voir admettre le principe de la déduction des frais ainsi déclarés comme frais d’obtention.

En ce qui concerne le *quantum* des frais dont la déduction comme frais d’obtention est à retenir, au vu des contestations afférentes de la partie étatique, la Cour est amenée à constater que l’appelant a fourni toutes les factures relatives aux dépenses d’acquisition de matériel informatique ainsi déclarées, hormis celle ayant trait à l’achat d’un disque dur externe d’un montant de 79,90 euros au titre de l’année 2011.

Quant aux frais de matériel informatique déclarés comme frais d’obtention pour l’année d’imposition 2010, à savoir les frais d’acquisition d’un disque dur MIX Computer de 93,35 euros, des modules RAM MIX Computer de 59,49 euros et des cartouches d’encre pour un montant de 249,75 euros, il y a lieu d’admettre leur déduction sur base des factures afférentes, soit un montant de 402,59 euros en tant que frais d’obtention.

Concernant les frais de matériel informatique déclarés comme frais d’obtention au titre de l’année d’imposition 2011, et notamment l’acquisition d’un ordinateur APPLE MacBook Pro, ce dernier est déductible par la voie de l’amortissement prévu par l’article 106 (1) LIR en tant qu’acquisition d’instrument de travail. Cette annuité est déterminée, sur base d’une durée usuelle d’utilisation à raison de trois années, à (2.150,21 : 3=) 716,74 euros, ce qui correspond au montant mis en compte par l’appelant. Quant aux autres frais mis en compte relatifs à l’acquisition de matériel informatique, les dépenses déclarées d’un montant total de 299,17 euros sont déductibles à concurrence d’un montant de 219,27 euros seulement, dès lors que la dépense de 79,90 euros relative à l’acquisition d’un disque dur externe n’est pas documentée par une facture.

Quant aux frais de connexion à internet pour les années 2010 et 2011, si l’appelant produit certes à l’appui de sa requête d’appel, des décomptes des frais de connexion ADSL faisant état d’un montant de 198 (12 x 16,5) euros pour l’année 2010 et d’un montant de 312 (12 x 26) euros pour l’année 2011, et qu’il a versé en première instance les factures de la société TANGO pour ces deux années qui font état, d’une manière globale, de frais fixes et de frais de communication, ces pièces ne permettent pas à la Cour de vérifier le *quantum* des frais de connexion à partir du montant des dépenses ainsi déclarées, de sorte que la déduction de ces frais en tant que frais d’obtention ne saurait être admise.

Il s’ensuit que l’appel sous analyse est partiellement justifié et que la décision directoriale déférée encourt la réformation en ce sens qu’un montant de 402,59 euros au titre de l’année d’imposition 2010 ainsi qu’un montant de 936,01 (716,74 + 219,27) euros au titre de l’année d’imposition 2011 sont à déduire en tant que frais d’obtention du revenu d’une occupation salariée de Monsieur ... du chef des dépenses d’acquisition et d’amortissement de matériel informatique utilisé à des fins professionnelles.

Etant donné que l'appelant a obtenu en partie gain de cause en instance d'appel, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer à raison de la moitié à l'Etat et de l'autre moitié à l'appelant.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation du jugement entrepris du 29 décembre 2014, dit que la décision directoriale déférée du 14 octobre 2013, inscrite sous le numéro C 18684, encourt la réformation en ce sens qu'un montant de 402,59 euros au titre de l'année d'imposition 2010 et un montant de 936,01 euros au titre de l'année d'imposition 2011 sont à déduire en tant que frais d'obtention dans le cadre de la catégorie des revenus d'une occupation salariée de Monsieur ... du chef des frais d'acquisition et d'amortissement de matériel informatique utilisé à des fins professionnelles ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes aux fins d'exécution :

fait masse des dépens des deux instances et les impose à raison de 50 % à l'appelant et à raison de 50 % à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY　　　　　　　　s. DELAPORTE